

باسم الشعب
مجلس الدولة
محكمة القضاء الإداري
(الدائرة الخامسة و العشرون)

بالجلسة المنعقدة علنا يوم الاربعاء الموافق ٢٠٢٥/٦/٢٥

برئاسة السيد الأستاذ المستشار/ عمر عبد الحميد عبد الوهاب تركي — نائب رئيس مجلس الدولة ورئيس المحكمة

وعضوية السيد الأستاذ المستشار/ محمد حسن محمد بدوى — نائب رئيس مجلس الدولة

وعضوية السيد الأستاذ المستشار/ محمد عبد المحسن إسماعيل محمد العش — نائب رئيس مجلس الدولة

وسكرتارية السيد/ محمد جابر الفقي — أمين السر

أصدرت الحكم الآتي

في الدعوى رقم ٨٤٣٩٢ لسنة ٧٨ ق

المقامة من /

[illegible]

ويمثلها / [illegible] بصفته رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب

ضد/

١- وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب المصرية

٢- رئيس مصلحة الضرائب بصفته ٣- رئيس مأمورية ضرائب الشركات المساهمة بصفته

الوقائع /

أقام المدعي بصفته الدعوى الماثلة بموجب صحيفة أودعت قلم كتاب هذه المحكمة بتاريخ ١/ ٢٠٢٤/٨ ، طلب في ختامها الحكم بقبول الدعوى شكلاً ، وفى الموضوع بإلغاء القرار المطعون فيه والقضاء بسقوط حق المأمورية في المطالبة عن الفترة من ٢٠١٧/٢٠١١ بالتقادم الخمسى وعدم الاعتداد بالمحاسبة والتقديرات الجزافية مع ما يترتب على ذلك من آثار اخصها براءة ذمة الشركة من دين الضريبة محل النزاع ، وإحتياطيا: ندب مكتب خبراء وزارة العدل في الدعوى ، وإلزام الجهة الادارية بالمصروفات ، ومقابل أتعاب المحاماة .

وذكر المدعي بصفته شرحاً لدعواه أنه قد صدر قرار لجنة الطعن الضريبي المطعون عليه في الطعن رقم ٢٩٦ لسنة ٢٠٢٣ متضمنا تعديل فروق ضريبة المرتبات عن سنوات النزاع ٢٠١٩/٢٠١١ ، ونعى المدعي بصفته على القرار المطعون عليه مخالفته للواقع والقانون ، وصدوره مشوبا بالمغالاة في التقدير، وقائم على أسس تقدير جزافي ، ومخالفته لقواعد المحاسبة وأسس التقدير المتعارف عليها ، وبسقوط حق المأمورية في المطالبة عن الفترة من ٢٠١٧/٢٠١١ بالتقادم الخمسى ، وهو الأمر الذي حدا به لإقامة دعواه الماثلة للحكم له بطلباته سالفة البيان .

وقد نظرت المحكمة الدعوى بجلسات المرافعة على النحو المبين بمحاضر الجلسات ، ونظرت المحكمة الدعوى علي النحو الثابت بمحاضرالجلسات، وبجلسة ٢٠٢٤\١٠\٢٣ حكمت المحكمة:- تمهيدياً وقبل الفصل في شكل الدعوى اوموضوعهابندب مكتب خبراء وزارة العدل بمبنى مجمع محاكم مجلس الدولة بالقاهرة الجديدة ليندب بدوره أحد خبرائه المختصين ليباشر المأمورية المبينة بالأسباب وقد تم إيداع تقرير الخبير، ثم تدوول نظر الدعوى بالجلسات على النحوالموضح بمحاضرها ، وبجلسة ٢٨ \ ٥ \ ٢٠٢٥ قدم كلا من الحاضر عن الشركة المدعية و نائب الدولة مذكرة دفاع و بذات الجلسة قررت المحكمة اصدار الحكم بجلسة اليوم ، وفيها صدر الحكم وأودعت مسودته المشتملة على أسبابه عند النطق به .

المحكمة

بعد الاطلاع علي الأوراق وسماع الإيضاحات واتمام المداولة قانوناً.

من حيث إن المدعي - بصفته - يهدف من دعواه وفقا للتكييف القانوني الصحيح - إلي الحكم : بقبول الدعوى شكلا ، وفي الموضوع بإلغاء قرار لجنة الطعن الضريبي في الطعن رقم ٢٩٦ لسنة ٢٠٢٣ بشأن ضريبة كسب العمل المستحقة عن سنوات النزاع ٢٠١١/ [illegible] مع ما يترتب على ذلك من آثار، وبإلزام الجهة الإدارية المصروفات.

ومن حيث إنه عن شكل الدعوى [illegible] سائر أوضاعها الشكلية الأخرى، فمن ثم تكون مقبولة شكلاً.

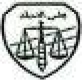
ومن حيث إنه عن الموضوع [illegible] المادة رقم (٥) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١لسنة ٢٠٠٥تنص على أن : " الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً للحساب الضريبية".



وتنص المادة (٦) من القانون ذاته – قبل تعديلها بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ – على أن: " تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر.
ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية:
١- المرتبات وما في حكمها. ٢- النشاط التجاري أو الصناعي. ٣ النشاط المهني أو غير التجاري. ٤- الثروة العقارية."

وتنص المادة (٦) من القانون ذاته – بعد تعديل فقرتها الأولى بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ – على أن: " تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزا لنشاطهم التجاري او الصناعي أو المهني كما تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر.
ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية:
١- المرتبات وما في حكمها. ٢- النشاط التجاري أو الصناعي. ٣ النشاط المهني أو غير التجاري. ٤- الثروة العقارية."

وتنص المادة (٧) من القانون ذاته – قبل إلغائها بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ – على أن: " تستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول المقيم خلال السنة."
وتنص المادة (٩) من القانون ذاته على أن: " تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي:
١- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواءً كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.
٢- ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر.
٣- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين.
٤- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري.
وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية."
وتنص المادة (١٠) من القانون ذاته على أن: " تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي.
وفي حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ التغيير على أساس الإيراد الجديد أو الإيراد القديم أيهما أقل بعد تحويله إلى إيراد سنوي.
ويتم في كل سنة إجراء تسوية وفقاً للإجراءات والقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.
ويتم توزيع متجمد المرتبات والأجور وما في حكمها مما يصرف دفعة واحدة في سنة ما على سنوات الاستحقاق عدا مقابل الإجازات، ويعاد حساب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة عن كل سنة، وتسوى الضريبة المستحقة على هذا الأساس."
وتنص المادة (١١) من القانون ذاته - قبل تعديلها بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ - على أن: " استثناءً من أحكام المادة (٨) من هذا القانون، تسري الضريبة على جميع المبالغ التي تدفع لغير المقيمين أياً كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها، كما تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر (١٠%) بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر.
وفي جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون."
وتنص المادة (١١) من القانون ذاته بعد تعديلها بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ على أن: " استثناءً من أحكام المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل، تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر (١٠%) بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر.
وفي جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية."
وتنص المادة (١٣) من القانون ذاته – قبل تعديل البند (١) منها بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣، وقبل تعديل الفقرة الأخيرة منها بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ – على أن: "مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة:



مبلغ ٤٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصياً سنوياً للممول.
٢- اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها.
٣- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥.
٤- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش.
٥- المزايا العينية الجماعية التالية:(أ) الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين.(ب) النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة.(ج) الرعاية الصحية.(د) الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.(هـ) المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل.
٦- حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون.
٧- ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة.
ويشترط بالنسبة للبندين ٣و٤ ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على ١٥% من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكبر، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون."

وتنص المادة (١٣) من القانون ذاته - المعدل البند (١) منها بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ ، والمعدل الفقرة الأخيرة منها بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٥٣لسنة ٢٠١٤ - على أن : " مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة:
١- مبلغ ٧٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصياً سنوياً للممول. ٢- ....

ويشترط لتطبيق الإعفاء المنصوص عليه في البندين بالنسبة للبندين (٣) و(٤) ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على ١٥% من صافي الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل ، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط المنصوص عليه في هذين البندين ضمن أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون."

وتنص المادة (١٤) من القانون ذاته على أن : " على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها في المادة (٩) من هذا القانون مبلغا تحت حساب الضريبة المستحقة وفقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق.
وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به."

وتنص المادة (١٥) من القانون ذاته - قبل إلغائها بالقانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ - على أن : " يلتزم المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة (١٤) من هذا القانون بالآتي:
١- تقديم إقرار ربع سنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة في يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك.
٢- إعطاء العامل بناءً على طلبه كشفاً يبين فيه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.
وتبين اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات تنفيذ أحكام هذه المادة." .

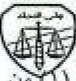
وتنص المادة (٩١) من القانون ذاته - قبل إلغاء فقرتيها الأولى والثانية بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ - على أن : " في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة.

وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن."

وتنص المادة (١١٠) من القانون ذاته - قبل استبدالها بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ - على أن : " يستحق مقابل تأخير على :
١- ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها ، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار .



ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة ، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون .
ويحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢% ، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه ، ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل".
وتنص المادة (١١١) من القانون ذاته قبل تعديل فقرتها الثانية بالقانون رقم ٢٩ لسنة ٢٠١٨ على أن : " يعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة الضريبة المتعلق بها.
ويكون ترتيب الوفاء بالمبالغ التي تسدد للمصلحة استيفاء لالتزامات الممول على النحو الآتي: ١- المصروفات الإدارية والقضائية. ٢- الضرائب المحجوزة من المنبع. ٣- الضرائب المستحقة. ٤- مقابل التأخير."
وتنص المادة (١١٢) من القانون ذاته قبل تعديل إلغائها بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٢٠ على أن : " إذا تبين للمصلحة أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق ، التزمت برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب الممول الاسترداد وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبية مخصوماً منه ٢%."
وتنص المادة (١١٨) من القانون ذاته - قبل إلغائها بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ – على أن : " للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يومًا من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم.
ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعًا بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تقديمه.
كما يكون للجهة المذكورة أن تعترض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص ، خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تسلم الإخطار.
وتتولى المأمورية فحص الطلب ، أو الاعتراض ، فإذا تبين لها صحته كان عليها إخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحة الطلب ، أو الاعتراض فيتعين عليها إحالته إلى لجنة الطعن طبقًا لأحكام هذا القانون مع إخطار صاحب الشأن بذلك بكتاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول وذلك خلال ثلاثين يومًا من تاريخ الإحالة.
وإذا لم يكن للممول جهة يتيسر أن يتقدم لها بالطلب المشار إليه ، كان له أن يتقدم بالطلب المشار إليه إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال
وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد."
وتنص المادة (١٣) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن :"فى حالة حدوث تغيير فى إيرادات العامل من المرتبات وما فى حكمها الخاضعة للضريبة يجوز لجهة العمل حساب الضريبة المستحقة على العاملين على أساس الإيراد الجديد بعد تحويله إلى إيراد سنوى مع حجز فرق الضريبة الناتج بين الإيراد القديم والإيراد الجديد واحتفاظ الجهة بهذا الفرق لديها لحساب العاملين مع عدم احتساب مقابل تأخير على الفرق المحتجز."
وتنص المادة (١٤) من اللائحة ذاتها على أن : " في تطبيق حكم المادة السابقة تلتزم جهة العمل بإجراء تسوية في نهاية السنة وفقاً للآتي:
١- تحدد الإيرادات من المرتبات وما في حكمها التي تقاضاها العامل من جهة عمله الأصلي خلال السنة.
٢- تخصم الإعفاءات المنصوص عليها في المادة (١٣) من القانون وطبقا لأحكامها.
٣- تحسب الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من صافي المرتبات وما في حكمها، ولا يتأثر حساب الضريبة وفقاً لحكم هذه المادة بأية مبالغ يحصل عليها العامل من جهات عمل أخرى، ولا يجوز تكرار خصم الشريحة التي لا تستحق عليها ضريبة من أي إيراد آخر.
٤- تسدد الجهة ما يستحق من فروق الضريبة إن وجدت دون إخلال بحق جهة العمل في الرجوع على العامل بما هو مدين به.
ويجب إجراء التسوية المشار إليها وتقديمها خلال شهر يناير من كل سنة وتوريد ناتج التسوية إلى مأمورية الضرائب المختصة.
وفى حالة وجود فروق ضريبية ناتجة عن الفحص يتم حساب مقابل التأخير اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم التسوية السنوية".



وتنص المادة (١٢٧) من اللائحة ذاتها على أن : " تكون الضريبة واجبة الأداء ، في تطبيق حكم البند (١) من المادة (١١٠) من القانون ، في الحالات الآتية : ١- من واقع الإقرار الضريبي للممول . ٢- من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية . ٣- من واقع قرار لجنة الطعن ولو كان مطعونا عليه . ٤- في حالة عدم الطعن على نموذج الإخطار بعناصر ربط الضريبة وقيمتها أو المطالبة . ٥- من واقع حكم محكمة واجب النفاذ ولو كان مطعونا عليه."

وتنص المادة (٣٧٧) من القانون المدني الصادر بالقانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ - المعدل فقرتها الثانية بالقانون رقم ١٠٦لسنة ٢٠١١ - على أن : "١- تتقادم بثلاث سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة ، ويبدأ سريان التقادم فى الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق عنها ، وفي الرسوم المستحقة عن الأوراق القضائية من تاريخ انتهاء المرافعة فى الدعوى التي حررت فى شأنها هذه الأوراق ، أو من تاريخ تحريرها إذا لم تحصل مرافعة. ٢- ويتقادم بخمس سنوات الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق ويبدأ سريانها من يوم دفعها. ٣ - ولا تخل الأحكام السابقة بأحكام النصوص الواردة في القوانين الخاصة."

وتنص المادة (٣٨٣) من القانون ذاته على أن:"ينقطع التقادم بالمطالبة القضائية ولو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة وبالتنبيه وبالحجز وبالطلب الذى يتقدم به الدائن لقبول حقه فى تفليس أو فى توزيع وبأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير فى إحدى الدعاوى."

وتنص المادة (٣٨٥) من القانون ذاته على أن : "١- إذا انقطع التقادم بدأ تقادم جديد يسري من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع ، وتكون مدته هي مدة التقادم الأول. ٢- على أنه إذا حكم بالدين وحاز الحكم قوة الأمر المقضى أو إذا كان الدين مما يتقادم بسنة واحدة وانقطع تقادمه بإقرار المدين ، كانت مدة التقادم الجديد خمس عشرة سنة ، إلا أن يكون الدين المحكوم به متضمنا لالتزامات دورية متجددة لا تستحق الأداء إلا بعد صدور الحكم ."

وتنص المادة (٣٨٦) من القانون ذاته على أن :"١- يترتب على التقادم انقضاء الالتزام ومع ذلك يتخلف فى ذمة المدين التزام طبيعى. ٢- وإذا سقط الحق بالتقادم سقطت معه الفوائد وغيرها من الملحقات ولولم تكتمل مدة التقادم الخاصة بهذه الملحقات."

وتنص المادة (٣٨٧) من القانون ذاته على أن : "١- لايجوز للمحكمة أن تقضى بالتقادم من تلقاء نفسها ، بل يجب أن يكون ذلك بناء على طلب المدين أو بناء عى طلب دائنيه أو أى شخص له مصلحة فيه ولو لم يتمسك به المدين. ٢- ويجوز التمسك بالتقادم فى أية حالة كانت عليها الدعوى ولو أمام المحكمة الاستئنافية. "

وتنص المادة (١) من القانون رقم٦٤٦لسنة ١٩٥٣بشأن تقادم الضرائب والرسوم المستحقة للدولة على أن:"تتقادم بخمس سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة أو لأى شخص اعتبارى عام ما لم ينص القانون على مدة أطول".

وتنص المادة (٢) من القانون ذاته على أن :" يبدأ سريان تقادم الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق من يوم دفعها إلا إذا ظهر الحق في طلب الرد بعد إجراءات اتخذتها الجهة التي قامت بالتحصيل فيبدأ التقادم من تاريخ إخطار الممول بحقه في الرد بموجب كتاب موصى عليه." .

وتنص المادة (٣) من القانون ذاته على أن :" يعتبر تنبيها قاطعا للتقادم أوراد الضرائب والرسوم واعلانات المطالبة والاخطارات اذا سلم أحدها الى الممول أو من ينوب عنه قانونا أو أرسل اليه بكتاب موصى عليه مع علم الوصول.

ويعتبر كذلك طلب رد ما دفع بغير حق اذا أرسله الممول الى الجهة المختصة بكتاب موصى عليه مع علم الوصول."

وتنص المادة (٤) من القانون ذاته على أن :"على رئيس مجلس الوزراء والوزراء كل فيما يخصه تنفيذ هذا القانون، ويعمل به من تاريخ نشره فى الجريدة الرسمية ."صدر بقصر الجمهورية فى ١٩ربيع الثانى سنة ١٣٧٣ (٢٦ ديسمبر سنة ١٩٥٣).

ومن حيث إن تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها، باعتبار أن ذلك يُعد شرطا لازما لعدالة الضريبة، ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة، ويتعين أن يكون ذلك الدين - وهو ما يطلق عليه وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعبئها محققا ومحددا على أسس واقعية ، يكون ممكنا معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه ، ولا يكون الوعاء محققا إلا إذا كان ثابتا بعيدا عن شبهة الاحتمال أو الترخص، ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها إنما يتحدد مرتبطا بوعائها، باعتباره منسوبا إليه، ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقدر المشرع معها واقعية الضريبة وعدالتها، بما لا مخالفة فيه للدستور، وبغير ذلك لا يكون لتحديد وعاء الضريبة من معنى، ذلك أن وعاء الضريبة هو مادتها، والغاية من تقرير الضريبة هو أن يكون هذا الوعاء مصرفها. ولا يحول إقرار السلطة التشريعية لقانون الضريبة العامة دون أن تباشر هذه المحكمة رقابتها عليه في شأن توافر الشروط الموضوعية لعناصر تلك الضريبة؛ وذلك بالنظر إلى خطورة الآثار التي تحدثها، وتمتد هذه الرقابة إلى الواقعة القانونية التي أنشأتها، وقوامها



... الصلة المنطقية بين شخص محدد يعتبر ملتزما بها، والمال المتخذ وعاءً لها محملاً بعبئها، وهذه الصلة - وهي التي تنهض الضريبة بتخلفها تتحراها هذه المحكمة لضمان أن يظل إطارها مرتبطا بما ينبغي أن يقيمها على حقائق العدل الاجتماعي، محددا مضمونها وغايتها على ضوء القيم التي احتضنها الدستور . " حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٢٩لسنة ٢٩ ق. دستورية جلسة ٢٠١٣/٥/١٢".

ومن حيث إن الأصل في الضريبة العامة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً بما لديها من ولاية على إقليمها لتنمية مواردها المالية باعتبار أن حصيلتها تعد إيراداً عاما يؤول إلى الخزانة العامة ليندمج مع غيره من الموارد المالية التي تدبرها لتشكل جميعها وعاءً واحداً لإيرادتها الكلية ، وأن نصوص القانون هى التى تنظم حدود العلاقة بين الملتزم بها من ناحية والدولة من ناحية أخرى سواء فى مجال تحديد الأشخاص الخاضعين لها أو الأموال التى تسرى عليها وشروط سريانها وسعر الضريبة وكيفية تحديد وعائها وقواعد تحصيلها وأحوال الإعفاء منها والجزاء على مخالفة أحكامها.وحيث إنه متى كان ذلك وكان قانون الضريبة يصدر على هذا النحو فانه ينظم رابطتها تنظيماً شاملاً يدخل فى مجال القانون العام ويبرز ما للخزانة العامة من حقوق قبل الممول وامتيازاتها عند مباشرتها وبوجه خاص التأكيد على حق الإدارة في تنفيذ دين الضريبة على الممول وتأثيم محاولة التخلص منه وإذا كان حق الخزانة العامة في جباية الضريبة فأنه يقابله حق الممول فى فرضها وتحصيلها منه على أسس عادلة وأن الالتزام بالضريبة ليس التزاماً تعاقدياً بل مرده إلى نص القانون وحده فهو مصدره المباشر والدولة تتدخل لتقرير الضريبة وتحصيلها ليس باعتبارها طرفاً في رابطة تعاقدية ولكنها تفرضها فى إطار من قواعد القانون العام ولا يجوز التبديل أو التعديل فيها أو الاتفاق على خلافها. "حكم المحكمة الادارية العليا - دائرة توحيد المبادئ - فى الطعن رقم ٧٣٧٧ لسنة ٤٦ق٠ع ، جلسة ٢٠١٧/٢/١١".

ومن حيث إن الدستور حدد القانون كأداة لتقرير الضرائب والإعفاء منها،ولا مرية في أن لكل ضريبة وعاء،والمشرع حينما يحدد وعاء الضريبة ويحصر مفردات هذا الوعاء فلا مناص من الانصياع لهذا التحديد،ومؤدى ذلك عدم جواز إدراج ما لم يرد النص عليه ضمن مفردات هذا الوعاء أو إعفاء أحد هذه المفردات بأي حال من الأحوال إذا لم ينص على ذلك صراحة .وقد حدد قانون الضرائبعلى الدخل وعاء ضريبة المرتبات وحصر مفرداته في المرتبات وما في حكمها (الماهيات والأجوروالمكافآت والبدلات والإيرادات المرتبة لمدى الحياة)،فيما عدا الحقوق التأمينية التي يدفعها الأشخاص والجهات التي نص عليها هذا القانون وما يحصل عليه العامل من مزايا نقدية وعينية،كما أن المستقر عليه أن وعاء ضريبة المرتبات هو مقابل العمل الفعلي أيا كان هذا العمل وكيفية أدائه ونوعه." حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٥١٧٠ لسنة ٥٥ ق ع جلسة ٢٠٢٢/٢/٢٠ ".

ومن حيث إن المقرر في قضاء محكمة النقض أن المشرع وإن عد من أسباب قطع التقادم - خلافاً لتلك الواردة في القانون المدني - الإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بربطها أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن والتي تتحقق كل منها على التوالي بإخطار الممول بالنموذج " ١٨ ضرائب و ٥ ضريبة عامة " بعناصر ربط الضريبة أو بإخطاره بالنموذج " ١٩ ضرائب و ٦ ضريبة عامة " بربط الضريبة وعناصرها أو بإعلانه بالنموذج " ٣ ، ٤ ضرائب و ٨ ضريبة عامة " بالتنبيه بأداء الضريبة أو أخيرا بإخطاره بالنموذج " ٢٢ ضرائب" بالإحالة إلى لجان الطعن إلا أنه فرق بين كل منها كإجراء قاطع للتقادم وبين ما قد يرتب القانون عليها من آثار لا شأن لها بقطع التقادم ، فخلو الإخطار بالنموذج ١٨ ضرائب من بيان عناصر الربط ليس من شأنه أن يؤثر على اعتباره إجراء قاطعاً للتقادم ، كما وأن تخلف الإخطار بالنموذج ١٩ ضرائب من بيان عناصر وأسس الربط - والذي يترتب عليه بطلانه لخلوه منها - ليس من شأنه أن يؤثر على كونه إجراء قاطعاً للتقادم متى أشتمل على ربط الضريبة لانطوائه على عمل إجرائي مركب."حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٤٣٧ لسنة٦٨ ق .ع جلسة ٢٩ /١٩٩٩/٦ ".

ومن حيث إن قضاء محكمة النقض قد جرى على أن اتصال علم مصلحة الضرائب بنشوء حقها في ذمة الممول مفاده وجوب البدء في اتخاذ إجراءات ربط الضريبة - انقضاء مدة التقادم الخمسي دون اتخاذ تلك الإجراءات - سقوط حق المصلحة في المطالبة بالضريبة . " حكم محكمة النقض في الطعن رقم١٠ لسنة ٦٣ق ، جلسة ٢٠٠٠/٤/٢٧ ".

ومن حيث إن المشرع - تقديراً منه لوجه من المصلحة تعود على حق الدولة في تحصيل الضرائب المستحقة - خص دين الضريبة في شأن قطع التقادم بأحكام خاصة بأن أضاف إلى أسباب القطع الواردة بالقانون المدني أسباباً أخرى عددها قوامها الإجراءات التي تقوم بها مصلحة الضرائب وهي بسبيلها إلى إتمام إجراءات تحديد الضريبة المستحقة على الوجه الذي حدده القانون بصرف النظر عن مدى صحة موضوعه ما دام في ذاته صحيحاً، ومؤدى ذلك أن الإحالة إلى لجنة الطعن من شأنها قطع تقادم دين الضريبة رغم بطلان موضوع النموذج ١٩ ضرائب محل الإحالة، والأصل في انقطاع التقادم طبقاً للفقرة الأولى من المادة ٣٨٥ من القانون المدني أنه إذا زال التقادم المنقطع حل محله تقادم جديد مماثل للتقادم الأول في مدته وطبيعته يسري من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع فيما عدا الحالات الاستثنائية التي نصت عليها المادة ٣٨٥ سالفة الذكر في فقرتها الثانية فتكون مدة التقادم فيها خمس عشرة سنة ، كما وإن النص في الفقرة الأولى من المادة ٣٨٢ من القانون المدني على أنه "لا يسري التقادم كلما وجد مانع يتعذر معه على



...ن ان يطالب بحقه ولو كان المانع ادبياً ".مفاده أن المشرع نص بصفة عامة على وقف سريان التقادم إذا كان ثمة ...انع يتعذر معه على صاحب الحق أن يطالب بحقه في الوقت المناسب ولو كان المانع ادبياً."حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١١٩٢ السنة٦٨ق بجلسة ٢٠٠٩/١٢/٢٤ ، وفي المعنى ذاته حكمها في الطعن رقم ٣٧ لسنة ٦٨ ق بجلسة٢٠١٠/٢/١١ ".

ومن حيث إنه من المقرر في قضاء المحكمة الإدارية العليا أن للمحكمة السلطة في تحصيل وفهم الواقع في الدعوي وتقدير الأدلة المقدمة فيها ، ومنها تقرير الخبير الذي يعد عنصراً من عناصر الإثبات فيها ويخضع لسلطة المحكمة في تقديره ، فلها أن تأخذ بما انتهي إليه الخبير في تقريره إذا رأت فيه ما يقنعها ويتفق مع ما ارتأت أنه وجه الحق في الدعوي ما دام قائماً علي ما له أصل في الأوراق ويؤدي إلي النتيجة التي انتهي إليها ولا عليها أن تطرح ما انتهي إليه خبير الدعوي باعتبار أن رأي الخبير غير مقيد للمحكمة ، إذ أنها لا تقضي في الدعوي إلا على أساس ما تطمئن إليه وبحث ما يقدم إليها من الدلائل والمستندات وفي موازنة بعضها بالبعض الآخر وترجيح ما تطمئن إليه منها وفي استخلاص ما تراه متفقًا مع واقع الدعوي متى كان استخلاصها سائغًا ومستمدًا من الأوراق." حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٧٣٨٧٠ لسنة ٦٤ ق .ع جلسة ٢٠٢٢/٥/١٥".

ومن حيث إنه على هدي ما تقدم ، وكان الثابت من الأوراق ، ومن تقرير الخبير المنتدب في الدعوى ، أن الشركة المدعية مقيدة لدي مأمورية ضرائب الشركات المساهمة - بالملف الضريبي رقم ٥٧٠\١٤٩٤\٤ وأن المدعي بصفته قام بالطعن علي تقديرات مأمورية ضرائب السالفه أمام لجنة الطعن الضريبي المختصة بالطعن رقم ٢٩٦ لسنة ٢٠٢٣ والصادر بجلسة ٢٠٢٤/٥/٢١ ، طبقاً للوارد بمنطوق ذلك القرار.

ومن حيث إن المحكمة - وعملاً بسلطتها في استجلاء الحقيقة - قد أصدرت حكم تمهيدي بندب مكتب خبراء وزارة العدل بمحافظة القاهرة ليندب بدوره أحد خبرائه المختصين للقيام بالمأمورية المبينة بأسباب الحكم ، وقد باشر الخبير المهمة المكلف بها - على النحو المبين تفصيلاً بمحاضر أعماله والنتيجة النهائية للتقرير - ، وقد إنتهى الخبير إلى:- أنه تم إخطار الشركة المدعية بالنموذج (٣٨) ضرائب بتاريخ ٢٠٢٣/٢/٢٨ عن سنوات النزاع ٢٠١٩/٢٠١١، وذلك على النحو المشار إليه بالتقرير.

ومن حيث إن الثابت بالأوراق ومن تقرير الخبير أن الشركة المدعية قد دفعت بسقوط حق مصلحة الضرائب بالتقادم عن سنوات النزاع ومن حيث إن التقادم في مجال القانون العام يعد جزءاً من النظام العام لتعلقه بإعتبارات تنظيمية تتعلق بالمصلحة العامة ، الأمر الذي يجب معه علي المحكمة أن تتصدي لبحث التقادم عن سنوات النزاع بالدعوي الماثلة إن كان له مقتضي ، ومن حيث إن المحكمة قد أحاطت بتقرير الخبير المنتدب في الدعوى عن بصر وبصيرة ، وتطمئن إلى ما انتهى إليه ، وتأخذ به لسلامة الأسس التي إستند عليها - محمولاً على أسبابه – ، وذلك لصحة وخلو الأوراق من ثمة دليل يخالفه ، لما كان ذلك ، وكانت مأمورية الضرائب المختصة قد قامت بإخطار الشركة المدعية بالنموذج (٣٨) بتاريخ ٢٨ \ ٢ \ ٢٠٢٣ عن سنوات النزاع ٢٠١٩/٢٠١١، ولما كان آخر أجل لتقديم التسوية السنوية لعام ٢٠١٧ هو ٢٠١٨/١/٣١ ، وكان تاريخ التقادم عن ذلك العام هو ٢٠٢٣/١/٣١، الأمر الذي تكون معه مأمورية الضرائب المشار إليها قد تراخت في إخطار الشركة المدعية في الميعاد القانوني حيث تم الإخطار بعد مضي أكثر من خمس سنوات من تاريخ إنتهاء الأجل المحدد لتقديم التسوية السنوية لعام ٢٠١٧ والسنة التي قبلها، مما يعني إكتمال مدة التقادم المسقط عن سنوات النزاع ٢٠١٧/٢٠١١ قبل الإخطار بالنموذج (٣٨) ضرائب المشار إليه ، وهو ما لم تجحده الجهه الإدارية ، أو تقدم دليلاً على خلافه ، كما لم تقدم ما يفيد اتخاذ أى إجراء قاطع للتقادم خلال هذه المدة ، فمن ثم فإن حق مصلحة الضرائب في المطالبة بالضريبة على الأجور والمرتبات وما في حكمها ، أو اية مبالغ ناشئة عن تطبيق قانون الضريبة على الدخل المشار إليه بالنسبة لسنتوات النزاع ٢٠١٧/٢٠١١ يكون قد سقط بالتقادم الخمسى ، ومن ثم فإن القرار المطعون عليه يكون بالنسبة لهذين العامين مخالفاً للقانون ، وغير قائم على سبب يحمله من الواقع أو القانون ، خليقاً بالإلغاء ، مما يتعين معه الحكم بإلغاء القرار المطعون عليه لعدم التقرير بسقوط حق مصلحة الضرائب في المطالبة بالضريبة عن العامين ٢٠١٧/٢٠١١ بالتقادم الخمسي ، مع ما يترتب على ذلك من آثار، أهمها براءة ذمة الشركة المدعية من دين الضريبة عن هذين السنتين وأحقيتها في استرداد ما قد يكون قد تم تحصيلة من الشركة المدعية تحت مسمى ضريبة كسب العمل عن هذين العامين وهو ما تقضي به المحكمة.

ومن حيث إنه بالنسبة لباقي سنوات النزاع ٢٠١٨ \ ٢٠١٩ وإذ إنتهى تقرير الخبير المنتدب في الدعوى إلي تخفيض نسبة الخضوع إلي ٣٠ % من الأجور بالتسوية بشريحة متوسطة١٥% كالجنة الطعن مع تأييد لجنة الطعن فيما انتهت إليه بشأن باقى البنود لمناسبتها وعدم تقديم الشركة الطاعنة ثمة مستند يخالفها وتكون ضريبة المرتبات عن سنتى النزاع ٢٠١٨ \ ٢٠١٩ كالتالي : - سنة ٢٠١٨ مبلغ ٧٣٥٩٠ ج فقط ثلاثة وسبعون ألفا وخمسمائة وتسعون جنيها لاغير .

- سنه ٢٠١٩ مبلغ ٢٥٩٨٦ ج فقط خمسة وعشرون ألفا وتسعمائة وستة وثمانون جنيها لاغير .



... من اجمالي الفروق الضريبية عن سنتي النزاع مبلغ (٩٩٥٧٦) ج فقط تسعه وتسعون ألفا وخمسمائة وستة وسبعون جنيها لاغير ، على أن يتم احتساب مقابل التأخير عند السداد .

وحيث إن المحكمة تطمئن إلى ما انتهى إليه تقرير الخبير المشار إليه محمولاً على ما أورده من أسباب، وذلك لصحة ما تضمنه من تفسير وتطبيق لنصوص القانون الحاكمة سالفة الذكر، ولسلامة احتساب الفروق الضريبية، وخلو الأوراق من أية مستندات تنال من النتيجة التي انتهى إليها، ومن ثم تحيل المحكمة إلى أسباب تقرير الخبير المودع ملف الدعوى وما أورده في معرض بحثه لاعتراضات المدعي بصفته وتجعله مكملاً ومتمماً لأسباب حكمها، الأمر الذي يتعين معه إلغاء القرار المطعون فيه فيما تضمنه من تقدير لفروق ضريبة الأجور والمرتبات المستحقة عن سنى النزاع ٢٠١٩/٢٠١٨ لتكون على النحو الذي انتهى إليه الخبير في نتيجة تقريره المشار إليها، وهو ما تقضي به المحكمة.

ومن حيث إن من يخسر الدعوى يلزم بمصروفاتها عملاً بحكم المادة (١٨٤) من قانون المرافعات المدنية والتجارية.

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة : بقبول الدعوى شكلاً وفي الموضوع بإلغاء القرار المطعون فيه، مع ما يترتب على ذلك من آثار – على النحو المبين بالأسباب – وألزمت الجهة الإدارية المصروفات.

سكرتير المحكمة | رئيس المحكمة

مراجع / أحمد مصطفى عبد المنعم

ف

محكمة القضاء الإداري

سلمت هذه الصورة ... للسيد/ ...

وقيدت برقم ... بالدفتر ... وصورتاريخ ...

